


Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 27 de octubre de 2015.

Vistos los autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución 180/07 dictada por la Dirección Regional de Mar del Plata de la Dirección General Impositiva (División Revisión y Recursos) que había determinado de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias -ejercicio fiscal 2003- y disminuido el quebranto impositivo.

2°) Que para así decidir, el tribunal a quo recordó que el organismo recaudador detectó en los registros contables de la actora la existencia de pagos a ciertos proveedores de bienes muebles, por importes superiores a \$ 12.000, sin efectuar la retención en concepto de impuesto a las ganancias, como lo exige la resolución general AFIP 830/2000, razón por la que la autoridad fiscal impugnó la erogación efectuada para la adquisición de dichos bienes y practicó el ajuste pertinente, en los términos del art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Ante aquella comprobación, la cámara señaló que las argumentaciones ensayadas por la actora para sustentar la inaplicabilidad al caso del mencionado art. 40 de la ley del tributo resultaban inadmisibles por las siguientes razones: a) porque más allá de las diferencias de orden técnico y jurídico que puedan existir entre los conceptos de "gasto" y de "costo",

el art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias comprende a los gastos en general, esto es "...a todas las erogaciones necesarias para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, dentro de los cuales están incluidas las efectuadas para la compra de mercaderías" y b) porque la simple alegación de la actora en el sentido de que su conducta obedeció a las dificultades económicas que atravesaba el país, no podía ser considerada como un óbice para actuar como agente de retención, pues "los regímenes de retención constituyen mecanismos en los cuales los agentes se hacen de fondos que no le pertenecen con el solo fin de ingresarlos al Fisco y, en consecuencia, no pueden utilizarlos en beneficio propio" (fs. 143).

En un orden afín de consideraciones, el tribunal a quo señaló que, además de que la actora no acreditó haber realizado la retención, tampoco aportó la documentación necesaria para demostrar que las empresas proveedoras habían ingresado el impuesto no retenido.

Por otra parte, puntualizó que era correcta la conclusión del organismo fiscal relativa a que aun cuando no correspondía aplicar el régimen de salidas no documentadas, sí podían ser impugnados los gastos deducidos -art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias-, puesto que se trata de regímenes distintos e independientes. En este sentido, expresó que el régimen mencionado en primer término tendía a asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal y, en consecuencia, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debería estar el impuesto, el sujeto que hizo la erogación queda obligado a pagar el tributo a título propio; en cambio, en el


Corte Suprema de Justicia de la Nación

supuesto contemplado en el art. 40 de la ley, se prevén las consecuencias de orden tributario que deberán ser soportadas ante el incumplimiento de la obligación de efectuar la retención del gravamen.

Por último, expresó que la prueba pericial producida era inconsistente para sustentar la posición de la actora, pues se limitó a acreditar la existencia de las mercaderías y sus costos de adquisición, circunstancias éstas no controvertidas en la causa por el Fisco Nacional.

3°) Que contra esa sentencia, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 147/162 que fue concedido por el a quo por hallarse en juego la inteligencia de normas de naturaleza federal y, denegado en lo relativo a las causales de arbitrariedad invocadas por la apelante (fs. 177/177 vta.). Contra este último aspecto de la decisión, aquélla dedujo el recurso de hecho CSJ 172/2013 (49-S)/CS1 que obra agregado por cuerda a estas actuaciones.

4°) Que en aquel recurso la actora expuso los siguientes agravios: a) que el art. 40 de la ley del tributo tiene "carácter facultativo y no imperativo para la administración" (fs. 157 vta./158); b) que en el modo en que la ley ha estructurado el impuesto a las ganancias cabe diferenciar el concepto de "gasto" y el de "costo", pues la determinación de cada uno de aquéllos responde a procedimientos propios regulados por previsiones legales diversas (arts. 17, 51 y sgtes., 80 y sgtes.). En consecuencia, sostuvo que si el mencionado art. 40 se refiere únicamente a los "gastos", su aplicación no puede hacerse exten-

siva a los "costos" de los bienes de cambio como los que ha adquirido la actora; c) que la sentencia es arbitraria, pues convalidó la conducta contradictoria de la administración, esto es, si bien el organismo fiscal reconoció la veracidad de las compras realizadas, simultáneamente, impugnó su deducción con sustento en la omisión de la actora de actuar como agente de retención. En este sentido, acotó que se priorizó la verdad formal sobre la "verdad jurídica objetiva", desconociéndose el principio de la realidad económica y se ejerció en forma irrazonable la potestad conferida por el art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Asimismo, sostuvo que la sentencia padece aquel vicio, pues no admitió su alegación relativa a que no pudo actuar como agente de retención en el ejercicio fiscal que se examina debido a que las adquisiciones de bienes, en ese período de profunda crisis económica, fueron realizadas mediante un *pool* de compras, que negociaba directamente las condiciones con los proveedores e incluso efectuaba los pagos a éstos, imposibilitándole practicar las retenciones sobre los precios de compra. Por lo tanto, según adujo, la decisión impugnada descartó la existencia de un estado de necesidad excluyente de la antijuricidad de la conducta, pese a que el mencionado art. 40 contiene una "sanción" de las llamadas impropias o anómalas, a las que corresponde aplicar los principios del derecho penal (fs. 157 vta., 158 vta. y 159 a 161).

5°) Que el recurso extraordinario, con el alcance de su concesión, resulta formalmente admisible pues se debate la inteligencia de normas de naturaleza federal, como lo son las contenidas en la Ley del Impuesto a las Ganancias (ley 20.628 y


Corte Suprema de Justicia de la Nación

sus modificaciones). Asimismo, en tanto algunos de los agravios expuestos se encuentran inescindiblemente unidos a la cuestión federal propuesta, serán examinados por el Tribunal en forma conjunta con la amplitud que exige la garantía de defensa en juicio (Fallos: 329:4206; 330:1195 y sus citas).

6°) Que el art. 39 de la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628 y sus modificaciones) establece: "La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA".

Por su parte, el artículo siguiente -cuya inteligencia se cuestiona- prevé: "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste" (art. 40 de la ley mencionada).

7°) Que, el punto que debe ser dilucidado por el Tribunal consiste en establecer si el término "gasto" utilizado en el art. 40 antes transcripto debe ceñirse a su acepción técnica más estricta, como lo sostiene la actora. De admitirse este criterio, quedarían excluidas del alcance de la norma las erogaciones efectuadas por el contribuyente para adquirir bienes de cambio, puesto que éstas no responderían al concepto de "gasto" sino al de "costo".

8°) Que, una consolidada jurisprudencia el Tribunal ha establecido que si bien la primera fuente de interpretación

de la ley es su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma (Fallos: 327:5295 y el allí citado). En el mismo sentido ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el allí citado). En particular, el Tribunal ha expresado que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 243:204), y aun cuando rija la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239:367; 252:139; 254:362; 256:277; 326:2987). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254; 328:293; 330:1855 y 2892; 334:1027) y, en este sentido, el Tribunal ha puntualizado que la exposición de motivos de las normas constituye un valioso criterio interpretativo acerca de la intención de sus autores (Fallos: 318:1894 y sus citas).


Corte Suprema de Justicia de la Nación

9°) Que, con sujeción a tales pautas hermenéuticas, cabe señalar que en el proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11.682) propiciando la incorporación del art. 39 -actual art. 40 de la ley 20.628-, se sostuvo:

"El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la **deducción de un pago**, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación".

"Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar de una u otra manera el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. Ha parecido lógico, impedir que el responsable **practique deducciones** vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" (ver Ministerio de Hacienda de la Nación, "Modificación de las Leyes n° 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Creación del Impuesto a las Ganancias Eventuales. Texto y Comentario de las Nuevas Disposiciones", Buenos Aires, 1946, páginas 61 y 62; el resaltado no pertenece al texto original).

En consecuencia, como lo ha señalado la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen, resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "**deducción de un pago**" cuando el contribuyente

no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio. En consecuencia, corresponde descartar el agravio de la apelante relativo a que los tribunales inferiores han realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad.

Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas), circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar.

De lo hasta aquí expuesto se deriva que acreditado el incumplimiento de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél-, excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funcio-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

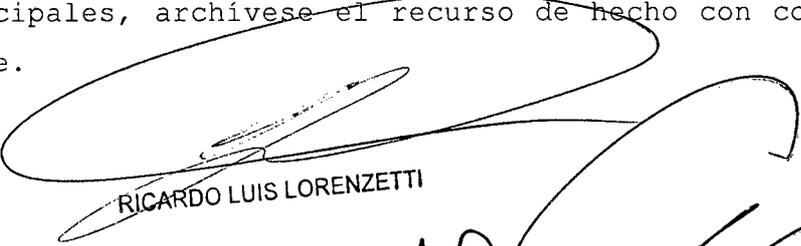
na en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos: 324:3083; 326:2770; 327:598; 334:1041). Dicho de otro modo, cualquiera sea el calificativo que se utilice para caracterizar al medio elegido por el legislador -y más allá del declarado propósito de asegurar el cobro del tributo- lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado.

10) Que, la apelante se ha limitado a sostener que la administración fiscal, al aplicar el art. 40 de la ley del tributo, transgrede la doctrina de los propios actos y desconoce el principio de la realidad económica. Sin embargo, dicha aseveración es inconsistente, puesto que si se acepta su propia tesis en el sentido de que aquella norma prevé una "sanción" a la que califica como una de las llamadas "impropias o anómalas" (fs. 160), ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo, "sancionar" la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.

Asimismo, la alegación de la actora en el sentido de que la cámara no admitió como causal de exculpación de su conducta "...el estado de necesidad en que se encontraba la empresa..." durante la crisis económica producida en los años 2002 y 2003, ni consideró las modalidades que -según la prueba testimonial rendida- debió adoptar al efectuar sus compras (ver fs. 159 vta. a 161 vta.), aparece desprovista de un sustento argumental que

permita al Tribunal invalidar la sentencia con arreglo a la doctrina de la arbitrariedad. En efecto, lo expresado por la apelante traduce un simple desacuerdo con el criterio de selección y valoración de la prueba realizada por el tribunal a quo que -además de ser un aspecto ajeno a la jurisdicción extraordinaria de la Corte- es insuficiente, por sí solo, para descalificar al pronunciamiento apelado como acto jurisdiccional, aun cuando los jueces hayan prescindido de alguna de las pruebas aportadas (Fallos: 325:1922; 326:4361; 328:957; 330:2639, entre muchos otros). Ello es así máxime si se repara en que la recurrente omite toda consideración acerca de la endeblez de la restante prueba reunida en la causa -en especial, la insuficiencia del informe pericial- que fue señalada por los pronunciamientos de las instancias anteriores (ver fs. 80 vta.; 81 y 143 vta.).

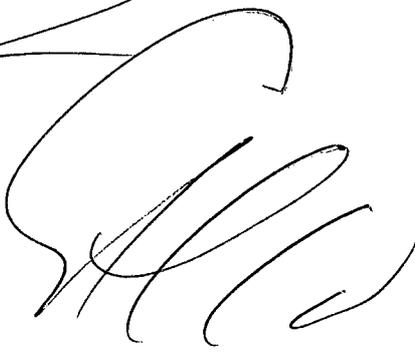
Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se desestima el recurso de hecho, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario con el alcance indicado en el considerando 5° y se confirma la sentencia en lo que pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Declárase perdido el depósito efectuado a fs. 2 de la queja. Notifíquese, y previa devolución de los autos principales, archívese el recurso de hecho con copia de la presente.



RICARDO LUIS LORENZETTI



JUAN CARLOS MAQUEDA



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de queja interpuesto por **San Juan S.A.**, representada por las **Dras. Mirta Beatriz Cacciolato y María Leandra Debandi**.

Recurso extraordinario interpuesto por: **San Juan S.A.**, representada por la **Dra. Mirta Beatriz Cacciolato**.

Traslado contestado por **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el **Dr. Demian Konfino**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Agustina Carla García**.

Tribunal de origen: **Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a:

<http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=verDoc&idAnalisis=725645&interno=1>

<http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=verDoc&idAnalisis=725645&interno=2>

.